

0-800287

На правах рукописи



САМЕДОВА Эльмира Назимовна
РАЗВИТИЕ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА
В ГАЗОРАСПРЕДЕЛИТЕЛЬНЫХ
ХОЛДИНГАХ

Специальность: 08.00.12 - "Бухгалтерский учет, статистика"

Автореферат
диссертации на соискание ученой степени
кандидата экономических наук

Волгоград - 2012

Работа выполнена в ФГАОУ ВПО "Волгоградский государственный университет".

Научный руководитель - д-р экон. наук, профессор
Глущенко Александра Васильевна

Официальные оппоненты - д-р экон. наук, профессор
Плотников Виктор Сергеевич,
Балаковский институт экономики бизнеса
(филиал) ФГБОУ ВПО "Саратовский
государственный социально-экономический
университет", профессор кафедры
бухгалтерского учета и финансов
- канд. экон. наук, доцент
Зубко Екатерина Ивановна,
Волгоградский кооперативный институт
(филиал) АНО ВПО Центросоюза РФ
"Российский университет кооперации",
профессор кафедры экономики, бухгалтерского
учета и аудита

Ведущая организация - ФГБОУ ВПО "Астраханский государственный
технический университет"

Защита состоится 29 января 2013 года в 13⁰⁰ час. на заседании диссертационного совета Д 212.241.03 при Саратовском государственном социально-экономическом университете по адресу: 410003, Саратов, Радищева, 89, Саратовский государственный социально-экономический университет, ауд. 843.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке Саратовского государственного социально-экономического университета.

Автореферат разослан 21 декабря 2012 года.



Ученый секретарь

диссертационного совета

 Богомолов
Сергей Михайлович

ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Актуальность темы исследования. Национальная экономика является одной из самых газоемких в мире. В настоящее время в газовой отрасли России, являющейся основным "донором" бюджета, накопился ряд проблем: регионы газифицированы лишь на 50%; основные фонды изношены почти на 60%; аварийные потери природного газа при транспортировке составляют до 15 млрд. куб. м. в год. Разрешение назревших вопросов требует от государства и бизнес-сообщества реализации целого комплекса управленческих мер. В этих условиях усиливается значимость управленческого учета как информационного ресурса для принятия эффективных управленческих решений.

Особую актуальность управленческий учет приобретает для газораспределительных организаций. Сохранение государственного регулирования в сфере транспортировки газа при одновременной либерализации секторов добычи и реализации газа, предусмотренные Энергетической стратегией России до 2030 года, накладывают ограничения на инфраструктурный бизнес-сегмент отрасли. На фоне существования противоречий между интересами корпоративных собственников и государства, именно рационализация информационного обеспечения посредством развития управленческого учета является эффективным методологическим инструментарием решения задач устойчивого и прибыльного развития газораспределительных организаций.

Диагностика учетно-аналитической среды группы взаимосвязанных газораспределительных организаций Волгоградской области выявила, что информационное поле представлено разрозненными блоками планово-аналитических и учетных процедур. Отсутствие внутрикорпоративной стандартизации информационного процесса не позволяет полноценно использовать возможности корпоративной системы управленческого учета, последовательно выстраивать и реализовывать стратегию роста бизнеса.

Вместе с тем, формирование системы управленческого учета в газораспределительных холдингах - многогранная проблема, связанная со сложностью выбора ее необходимых и достаточных элементов, адекватных специфике условий хозяйствования. Многомерный характер управленческой информации порождает многообразие информационных систем управленческого учета, повышая научный интерес ведущих ученых к их изучению.

Степень разработанности проблемы. Теоретико-методологические и прикладные основы управленческого учета освещены в трудах таких зарубежных ученых, как Х. Андерсон, А. Алчёрч, Р. Вандер Вил, Л. Бернстайн, М. Ван Бред, Дж. К. Ван Хорн, К. Друри, Б. Нидлз, Д. Рис, Дж. Фостер, Э. Хендриксен, Ч. Хорнгрен, Р. Энтони и др. Заметный вклад в развитие концепции управленческого учета в современных условиях внесли И. Ансофф, Ш. Датар, Р. Каплан, Р. Купер, Д. Нортон, Б. Райан, К. Симмондз, П. Хорват, Дж. Шанк, Дж. Шим.

Среди отечественных ученых, исследования которых посвящены развитию управленческого учета или его элементов, их адаптации к национальным условиям, широко известны: И.А. Бланк, М.А. Вахрушина, Н.Д. Врублевский, В.Б. Ивашкевич, О.Д. Каверина, Т.П. Карпова, Н.П. Кондраков, Н.Т. Лабынцев, М.В. Мельник, О.Е. Николаева, С.А. Николаева, В.Ф. Палий, Л.В. Перекрестова, М.З. Пизенгольц, Т.М. Садыкова, А.Ю. Соколов, Я.В. Соколов, С.А. Стуков, В.И. Ткач, Л.И. Хоружий, А.Д. Шеремет, Л.З. Шнейдман, К.В. Щиборщ, и др. Вопросы управленческого учета в холдинговых компаниях раскрыты в исследованиях В.И. Бариленко, А.В. Глущенко, В.Э. Керимова, В.С. Плотнокова, В.Т. Чая и др. Особенности информационного обеспечения в газовой отрасли нашли отражение в работах Ф.И. Алдашкина, Ф.Ф. Дунаева, В.И. Егорова и др.

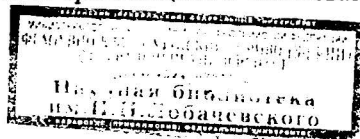
В работах вышеперечисленных авторов сделан значительный вклад в концептуальные основы управленческого учета. Не умаляя значимости проведенных исследований, следует заметить, что современные условия внесли значительные коррективы в содержание управленческого учета. Кроме того, вопросы управленческого учета, достаточно глубоко исследованные в отношении промышленных предприятий, не могут без соответствующей доработки относиться к газораспределительным организациям. Многие проблемы необходимо не только теоретически переосмыслить и уточнить из-за неоднозначности толкования, но и разработать в качестве действенной модели управленческого учета.

Актуальность данной проблемы, ее практическая значимость определили выбор темы диссертации, постановку цели и задачи исследования.

Цель диссертационного исследования заключается в разработке теоретических основ и развитии методического инструментария управленческого учета для повышения качества стратегической, тактической и оперативной информации в газораспределительных холдингах.

Задачи исследования. Осуществление поставленной цели исследования потребовало решения следующих логически связанных задач:

- исследовать предпосылки возникновения и генезис управленческого учета, на основе которых выполнить периодизацию его эволюции;
- системно представить содержание управленческого учета на современном этапе его развития, в том числе: уточнить понятие "управленческий учет", определить его место в системах учета и управления, выделить системообразующие элементы управленческого учета;
- проанализировать инструментально-методологический аппарат управленческого учета на разных масштабно-временных горизонтах - оперативном, тактическом и стратегическом;
- охарактеризовать особенности и перспективы деятельности газораспределительных холдингов и сформулировать требования к адекватной специфике бизнеса системе управленческого учета;
- провести диагностику учетно-аналитических и организационных аспектов управленческого учета в газораспределительных организациях и обосновать необходимость и направление его развития;



- предложить модель системы управленческого учета в газораспределительных холдингах с выделением структурных элементов системы и определить механизм их взаимодействия;

- сформулировать практические рекомендации по организации управленческого учета в газораспределительных холдингах с разработкой совокупности взаимосвязанных учетных показателей деятельности, форм внутренней управленческой отчетности, механизма учета по центрам ответственности, формированием системы счетов и типовых бухгалтерских проводок по учету затрат.

Предметом исследования выступает комплекс теоретических, методических и организационных положений, связанных с формированием и развитием системы управленческого учета в газораспределительных холдингах.

Объектом исследования избрана сложившаяся практика учетно-аналитического обеспечения управления в холдинговой группе газораспределительных организаций г. Волгограда и Волгоградской области.

Методологической основой исследования послужили системный подход и диалектический метод познания к явлениям и процессам хозяйственной жизни. В исследовании использовались общенаучные методы и приемы: историко-логический, анализ и синтез, моделирование и абстрагирование, методы группировки и сравнения, приемы апробирования и экспериментальной проверки.

Теоретическую базу исследования составляют нормативно-правовые акты РФ, регулирующие деятельность газораспределительных организаций, проекты методических рекомендаций в области управленческого учета Минэкономразвития России, труды российских и зарубежных ученых по проблемам управленческого учета, материалы научно-практических конференций.

Информационной базой работы послужили инструктивные материалы ФСТ РФ по расчетам тарифов, экспертные разработки ученых-экономистов и консалтинговых компаний, учетно-аналитические и статистические материалы в экономической литературе и сети Интернет, а также результаты, полученные автором в процессе исследовательской и внедренческой деятельности.

Научная новизна результатов диссертационного исследования состоит в разработке теоретико-методологических и организационно-методических положений системы управленческого учета, направленных на повышение качества информационного обеспечения управления и рост эффективности деятельности газораспределительных холдингов. Наиболее значимые результаты исследования, содержащие элементы научной новизны, заключаются в следующем:

- доказана обусловленность генезиса управленческого учета изменениями условий хозяйствования; выявлены, с использованием историко-эволюционного подхода ко всем историческим эпохам учетно-экономической мысли, предпосылки возникновения и развития управленческого учета; выполнена периодизация этапов его эволюции в мировой практике; дана авторская трактовка дефиниции "управленческий учет" на современном этапе;

- разработана современная концепция управленческого учета посредством выделения, уточнения и структурирования ее базовых элементов - цели, задач, предмета, объектов, принципов, методов и инструментария; конкретизировано место

управленческого учета в информационной системе управления и его соотношение с другими подсистемами хозяйственного учета; обоснована необходимость включения в управленческий учет статистических показателей;

- выявлены отличия инструментально-методологического аппарата управленческого учета на разных масштабно-временных горизонтах (стратегическом, тактическом, оперативном); систематизированы на базе предложенной классификационной матрицы общие принципы управленческого учета и сформулированы частные принципы, действующие в рамках его стратегического и оперативного уровней; выделены значимые с позиции потенциальных областей применения в трехуровневой иерархии управления инструменты управленческого учета и обоснована необходимость их интегрирования в единый методический инструментарий поддержки управленческих решений;

- сформулированы с учетом выявленных организационно-правовых и отраслевых особенностей деятельности газораспределительного холдинга требования к системе управленческого учета; разработана адекватная условиям хозяйствования модель управленческого учета в холдинге на базе интеграции в единый инструментарий и внутрикорпоративной стандартизации систем показателей, бюджетов, затрат и управленческих отчетов, обеспечивающие качество консолидированной информации для выработки в группе взаимосвязанных организаций единого управленческого решения;

- предложены мероприятия по внедрению модели управленческого учета в газораспределительных холдингах посредством интегрирования в действующую практику системы статистических показателей, надстроив ее над системой бюджетов; построена сбалансированная на основе стратегии холдинга система показателей управленческого учета по взаимосвязанным группам ("финансы", "общество", "внутренние процессы", "обучение и развитие"), базирующаяся на гибком использовании банка статистических показателей; разработаны новые формы управленческой отчетности - бюджеты по стратегическим направлениям и отчеты об их исполнении, в которых контроль экономического эффекта от реализации стратегических инициатив осуществляется через совместное выполнение бюджета и показателей; построена форма инвестиционного бюджета;

- разработан механизм формирования центров ответственности на уровне холдинга и его бизнес-единиц; рекомендовано градировать компании холдинга по экономической роли на типы ЦФО, на базе критерия наибольших удельных вкладов в общекорпоративные показатели (прибыль, выручку или затраты); выработан двухэтапный алгоритм распределения ответственности за достижение показателей внутри каждой компании на основе организационного соответствия функциональных обязанностей и финансовых полномочий подразделений;

- предложена методика многоцелевой системы внутрикорпоративного учета затрат, включающая выделение совокупности синтетических счетов, субсчетов и аналитических счетов (субконто), общую схему построения системы и формирование типовых бухгалтерских проводок, обеспечивающих раздельное отражение бюджетных и фактических данных по элементам, статьям затрат, видам деятельно-

сти, центрам ответственности, обособленным организациям и холдингу в целом в единой системе бухгалтерского учета.

Теоретическая и практическая значимость работы. Теоретическая значимость диссертационного исследования состоит в научном обобщении и развитии понятийно-категориального аппарата управленческого учета, дополнении и конкретизации его методологии и инструментария.

Практическая значимость результатов исследования определяется тем, что содержащиеся в диссертации методические разработки, выводы и практические рекомендации позволяют сформировать в газораспределительных холдингах систему управленческого учета, соответствующую особенностям их деятельности и направленную на повышение качества принимаемых решений.

Апробация результатов исследования. Полученные на различных этапах исследования результаты нашли отражение в материалах всероссийских, региональных, межвузовских, вузовских научных и научно-практических конференций, проходивших: в 2002-2011 годах в г. Волгоград, г. Астрахань.

По материалам диссертации опубликовано 11 работ общим объемом 4,72 п.л. (из них 3,65 п.л. - объем авторского вклада), в том числе 5 работ - в рецензируемых журналах, рекомендованных ВАК Минобразования РФ.

Отдельные практические рекомендации нашли применение в деятельности газораспределительного холдинга ОАО "Волгоградоблгаз", что подтверждено актом внедрения результатов исследования. Основные научные разработки, выполненные в диссертации, используются кафедрой учета, анализа и аудита Волгоградского государственного университета при преподавании учебных курсов "Бухгалтерский управленческий учет", "Управленческий анализ в отраслях", "Учет затрат, калькулирование и бюджетирование", "Формирование учетно-финансового мировоззрения".

Объем и структура работы. Цель и задачи исследования определили структуру диссертационной работы и приложений.

Диссертация состоит из введения, трех глав, заключения, списка литературы и приложений. Во введении обоснована актуальность темы диссертации; определены цель и задачи исследования; раскрыты научная новизна и практическая значимость полученных результатов. В первой главе "Теоретико-методологические основы управленческого учета" исследованы предпосылки возникновения и выделены этапы развития управленческого учета, уточнены и системно представлены концептуальные основы управленческого учета как системы, его сущности, структуры, объектов учета, исследован и структурирован его инструментально-методологический аппарат. Во второй главе "Построение системы управленческого учета в газораспределительных организациях холдингового типа" проанализированы состояние и перспективы развития газораспределительных холдингов в газовой отрасли РФ, определено влияние на организацию системы управленческого учета отраслевых, организационно-правовых и структурно-экономических особенностей их деятельности, разработана модель управленческого учета в газораспределительных холдингах на базе его инструментария, определены системообразующие элементы модели и сформирован механизм их интеграции. В третьей главе "Организационно-

методические рекомендации по внедрению модели управленческого учета в холдинговых компаниях" даны практические рекомендации по внедрению модели управленческого учета в холдингах, разработана совокупность взаимосвязанных учетных показателей деятельности, предложены новые формы внутренней управленческой отчетности, выработан механизм учета по центрам ответственности, сформирована система счетов и типовых бухгалтерских проводок по учету затрат. В заключении изложены основные теоретические выводы и практические предложения по результатам проведенного исследования.

Список литературы содержит 208 источников. В работе 19 приложений, 7 таблиц и 9 рисунков. Объем диссертации составляет 185 страниц.

ОСНОВНЫЕ ИДЕИ И ВЫВОДЫ ДИССЕРТАЦИИ, ВЫНОСИМЫЕ НА ЗАЩИТУ

Основные идеи, научные результаты и выводы диссертационного исследования, охватывающие теоретические и организационно-методические проблемы, можно объединить в три взаимосвязанные группы проблем.

Первая группа проблем связана с теоретическим обоснованием, уточнением и дополнением современной концепции управленческого учета, следующей из изменения характера экономических отношений.

Исследование многообразия трактовок управленческого учета выявило, что представления многих авторов о его содержании со временем изменяются. Это послужило предпосылкой историко-эволюционного анализа генезиса управленческого учета, в результате которого выявлена взаимосвязь между изменениями, происходящими в компаниях и их окружении, и развитием управленческого учета. Рассмотрев подходы ученых к периодизации истории учетно-экономической мысли, предложено выделить пять этапов эволюции управленческого учета: инвентарный, классический, промышленный, постиндустриальный, современный (табл. 1).

В связи с изложенным, конкретизировано содержание дефиниции "управленческий учет" на современном этапе. Управленческий учет - динамичная система регламентированных учетно-аналитических процедур генерации экономической информации о внешней и внутренней среде организации, которая предполагается полезной в выработке стратегии достижения конкурентных преимуществ в рамках ограниченных ресурсов и мер ее текущей практической реализации при анализе альтернативных вариантов действий, связанных с неопределенностью хозяйственных ситуаций. Отличительными чертами авторской трактовки от традиционных подходов являются следующие положения:

- управленческий учет - это открытая система учетно-аналитических процедур, подверженная влиянию системы управления;

- фактором его развития выступает стратегия конкуренции за ограниченные ресурсы в определенной среде, а движущей силой - отбор полезных в формировании релевантной информации системных элементов, селективная ценность которых варьирует в разных средах;

Таблица 1. Периодизация развития управленческого учета

| Этапы эволюции | Развитие экономических отношений | Изменения в учете | Цели учета |
|--|--|---|---|
| Инвентарный [4000 лет до н.э. - XIII в. н.э.] | разделение труда преобладание государственного счетоводства возникновение денег возникновение торговли и рынка | учет ведет собственник хронологическая запись приемы: инвентаризация, колляция, оценка инвентарные и контокоррентные счета зарождение учета как процесса запоминания | регистрация фактов хозяйственной жизни опись имеющихся ценностей сохранность имущества |
| Классический [XIII в. н.э. - 1850 гг.] | распространение частной собственности рост объемов деятельности развитие кредитных отношений возникновение "фирмы" как юридического лица формирование капиталистических отношений | введены счета собственника и результатные счета разделение функций бухгалтера и собственника приемы: счета, двойная запись, отчетность возникновение синтетического и аналитического учета историческая оценка зарождение управленческого учета | исчисление финансовых результатов обособленный учет имущества фирмы учет - функция управления (Ж.Савари) |
| Промышленный [1850 - 1950 гг.] | распространение крупных акционерных обществ минимальное гос. вмешательство в экономику инфляция отрасли разграничены обострение конкуренции усложнение технологии и организации производства переход от стандартной к дифференцированной продукции | отделение бухгалтерской функции от управленческой юридическая и экономическая интерпретации учета новые виды оценки формирование отраслевого учета развитие аналитического учета возникновение калькуляционного учета (стандарт-кост; директ-кост) и бюджетирования разграничение учета на торговую и производственную бухгалтерию выделение управленческого учета как подсистемы бухгалтерского учета | анализ хозяйственной деятельности управление производством контроль затрат и снижение себестоимости |
| Постиндустриальный [1950 - 1980 гг.] | ограничения роста, ограниченность ресурсов развитие новых видов деятельности рост доли неосознаваемых активов распространение компьютерных технологий глобализация рынков диверсификация деятельности | формирование международных стандартов учета консолидация и трансформация отчетности автоматизация учета расширение состава учетных объектов возникновение социального счетоводства развитие принципов внутрихозяйственного расчета развитие управленческого учета | разработка альтернативных прогнозов контроль персональной ответственности формирование полезной информации для разных групп пользователей |
| Современный [с 1980 г.] | нарастание неустойчивости и неопределенности внешней среды воздействие общества и политических сил на рыночное поведение фирмы стратегическое выживание | ориентация на внешнюю среду фирмы выделение нефинансовых показателей проникновение методов смежных дисциплин в сферу управленческого учета усложнение учетных объектов (знания, инновации, внешняя среда, организационная структура, процессы) разделение бухгалтерского и управленческого учета | управление целями, сбалансированными со стратегией фирмы учет и оценка возможностей / угроз учет и оценка стратегических факторов |

- неопределенность среды расширяет границы учета, в нем формируется экономическая информация о внешней и внутренней среде организации, а бухгалтерские показатели воспринимаются лишь как часть базовых параметров;

- механизм взаимодействия звеньев системы обеспечивает трансформацию стратегии в текущие планы, подлежащие реализации на практике;

- определение состава учетно-аналитических процедур, их упорядочение и подчинение внутреннему регламенту организации придает системе формализованный характер;

- цель учета - генерация предполагаемо полезной пользователям информации, способной влиять на их решение при анализе альтернативных вариантов;

- в условиях энтропии число альтернатив, определяемых сценариями развития, ограничено, выбор среди них выполняется в пользу информации, которая уменьшает имеющуюся степень неопределенности.

Сформулированное определение обусловило применение в исследовании системного подхода, требующего многоуровневого изучения системы управленческого учета, как элемента более широкой системы, и в соотношении с составляющими ее компонентами.

Содержание управленческого учета определяет его место в системе учета и управления. Современный управленческий учет выходит за пределы бухгалтерского учета, и выступает информационной системой, интегрирующей компоненты различных видов хозяйственного учета, прежде всего бухгалтерского и микро- статистического (рис. 1.).

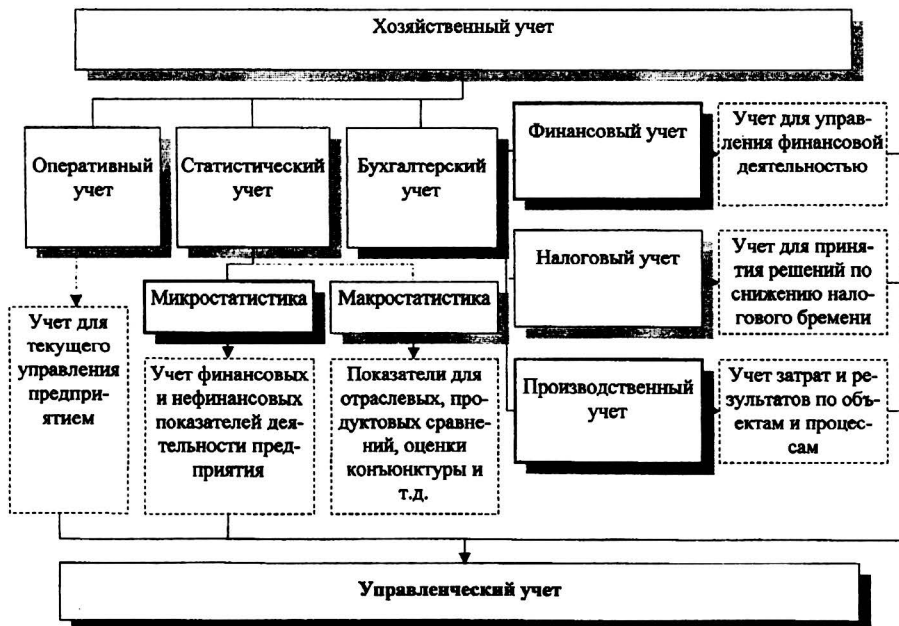


Рис.1. Место управленческого учета в системе хозяйственного учета

Включение статистического учета в сферу управленческого учета увеличивает информационную емкость последнего, базирующуюся на возможности применения в процессе учетно-аналитического сопровождения управленческих решений финансовых и нефинансовых показателей разной степени агрегирования, экономико-статистического моделирования и прогнозирования, структурного, динамического, корреляционно-регрессионного анализа.

Концептуальные основы управленческого учета выражены в работе путем формулирования и идентификации его системообразующих элементов: целей, задач, предмета и объектов, функций и методов, а также принципов - требований к информации и правил организации управленческого учета.

Для систематизации принципов управленческого учета предложена классификационная матрица, строки которой отражают элементы системы управления (субъект, управляющее воздействие, объект), а столбцы - элементы учетной системы (вход - сбор и регистрация данных; преобразование - процедуры измерения, оценки, классификации, группировки; выход - итоговое обобщение информации в отчетности), их пересечение формирует принципы информационного обмена на всех стадиях управления.

Смещение акцентов в современной концепции управленческого учета в сторону его стратегического ориентирования выявило отличия в принципах управленческого учета на разных масштабно-временных горизонтах. В этой связи, помимо совокупности общих принципов, характеризующих особенности системы управленческого учета в целом, в работе сформулированы частные принципы, значимые в рамках его стратегического и оперативного уровней (рис. 2.)

| ЧАСТНЫЕ ПРИНЦИПЫ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА | |
|--|--|
| Стратегический | Оперативный |
| перспективность - научное обоснование желаемого состояния компании в будущем | реактивность - реагирование на отклонения от заданных параметров |
| экстернальность - ориентация на внешнюю среду и адаптацию предприятия к ней | интернальность - оценка эффективности внутренних процессов |
| энтропия - сбор сведений, способных снизить неопределенность внешней среды и оценить характер ее воздействия на поведение фирмы | стабильность релевантного периода - допущение неизменности среды в краткосрочном периоде |
| гибкость - способность адаптироваться к внешним изменениям и направлять результат приспособлений в окружающую среду | прогнозируемость - возможность экстраполяции существующих тенденций функционирования |
| потенциал - поиск и наращивание ресурсных возможностей в конкурентной стратегии | оптимальность - эффективное использование ограниченных ресурсов |
| качественный характер - измерение шансов и рисков, сильных и слабых сторон компании | финансовые измерители - информация выражена в виде доходов и затрат |
| агрегированность и вероятностный характер | аналитичность и точность |
| релевантность, сопоставимость, достаточность, рациональность, конфиденциальность, ответственность, непрерывность, временная определенность, сфокусированность на будущем, целенаправленность, репрезентативная достоверность, осмотριтельность, системность, комплексность и сбалансированность, нормализованность, вариативность, формализованность | |
| ОБЩИЕ ПРИНЦИПЫ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА | |

Рис. 2. Система общих и частных принципов управленческого учета

Представленная классификация позволяет использовать ее при формировании учетной политики для целей управленческого учета, направленной на рост потребительских качеств информации на всех уровнях управления.

Базируясь на концептуальных подходах к управленческому учету, каждая компания формирует конкретный инструментарий управленческого учета, интерпретированный в диссертации как комплексный механизм координации и интеграции конкретных инструментов формирования учетно-управленческой информации, вариативное использование которых усиливает способность достижения поставленных целей, а инструмент - средство практической реализации одного или совокупности его методов.

Обзор экономической литературы показал, что арсенал инструментов на разных уровнях управленческого учета отличается. Селективная ценность отдельных инструментов с точки зрения полезности в формировании релевантной информации варьирует в разных средах и формируется совокупным влиянием двух групп факторов: потенциальными областями применения и целевыми информационными запросами пользователей. В работе обосновано, что значимыми инструментами управленческого учета являются система сбалансированных показателей и бюджетирование, интегрирование которых в единую модель поддержки управленческих решений повышает способность достижения целей.

Вторая группа проблем диссертационного исследования, посвящена обоснованию развития и разработке модели управленческого учета в газораспределительных холдингах на базе сопоставления сформулированных требований к содержанию управленческого учета холдинга с результатами комплексной диагностики действующих в группе организаций учетно-аналитических систем.

Обусловленность структуры управленческого учета сферой и спецификой деятельности экономического субъекта предопределила проведение анализа состояния и перспектив развития газораспределительных организаций в газовой отрасли РФ. В итоге выделены ключевые факторы их деятельности:

- нарастающий дефицит ресурсного потенциала вследствие сдерживания государством тарифов на транспортировку газа;
- требование экономической обоснованности тарифообразующих ресурсов, целевого характера, полноты и эффективности их использования с четкой взаимовязкой цепи "согласованные в тарифе программы - выделенные ресурсы";
- значимость реализации инвестиционной стратегии развития газораспределительной сети, нивелирующей инфраструктурные ограничения;
- тенденция к консолидации газораспределительных организаций в холдинговые компании, наделенные функцией единого регионального оператора.

Выделенные особенности позволили сформулировать требования к системе управленческого учета, адекватной условиям хозяйствования:

1. Взаимосвязанное отражение формализованных в конкретных показателях целевых ориентиров развития предприятия с ограниченным набором ресурсов для реализации мероприятий по их достижению.
2. Системное описание ключевых, с точки зрения стратегии, аспектов деятельности компании с помощью ограниченного набора взаимосвязанных финансовых и

нефинансовых показателей, уравнивающих конфликтующие цели роста бизнеса и его эффективности.

3. Развитие учетно-аналитических возможностей подсистемы учета затрат как стратегически значимой в осуществлении контроля и повышении эффективности использования ресурсов.

4. Организация учета и отчетности о хозяйственных процессах и результатах деятельности холдинга и его бизнес-единиц по центрам ответственности.

5. Внутрикorporативная стандартизация планово-учетной и отчетной информации, обеспечивающая качество консолидированной информации.

Сопоставление информационных потребностей холдинга с результатами диагностики действующих в организациях элементов управленческого учета и областями применения основных инструментов управленческого учета выступило основой разработки модели оптимальной системы управленческого учета газораспределительного холдинга (рис. 3.).



Рис. 3. Модель управленческого учета газораспределительного холдинга

Модель интегрирует инструменты, образующие в совокупности внутрикorporативное информационное пространство. Система показателей трансформирует стратегию в формализованные цели и мероприятия по их достижению; система бюджетов связывает мероприятия с необходимыми ресурсами; система учета затрат выступает базисом экономического обоснования тарифов и оптимизации затрат; система управленческих отчетов обобщает плановую и фактическую инфор-

мацию. Для распределения ответственности за достижение целевых показателей учет и отчетность организуется по центрам ответственности.

Третья группа проблем, обозначенных в исследовании, касается разработки практических рекомендаций по внедрению системообразующих элементов модели управленческого учета в газораспределительных холдингах.

Для практической реализации модели рекомендовано в действующую в холдинге практику бюджетирования интегрировать двухуровневую систему статистических показателей:

1. матрица базисных статистических показателей - содержит максимальное число отражающих специфику деятельности компании показателей, сгруппированных по учетно-статистическим и аналитическим направлениям; выполняет функцию справочной базы данных, неизменной длительное время;

2. система сбалансированных статистических показателей - включает ограниченный набор извлеченных из матрицы показателей, формализующих цели компании; базируется на гибком использовании банка статистических данных и является динамичной системой, развивающейся вместе с предприятием. Показатели в системе через причинно-следственную цепь связей функционального или стохастического характера увязывают стратегические цели холдинговой компании с факторами их достижения.

На базе смоделированной в диссертации стратегической карты, создана система сбалансированных статистических показателей, методика их исчисления, источники данных, периодичность диагностики и центры учета, ответственные за сбор параметров. В классической схеме измерений ("финансы", "клиенты", "внутренние процессы", "обучение и развитие") проекция "клиенты" заменена на "общество" по причине его высокой роли в деятельности холдинга.

Для планирования уровней показателей в дополнение к основным бюджетам рекомендовано формировать бюджеты по стратегическим направлениям, содержащие целевые значения на плановый период, инициативные программы и требуемые финансовые ресурсы и/или ожидаемые результаты (табл. 2.).

Таблица 2. Стратегический бюджет холдинга по направлению "Развитие газораспределительной сети" на 2012-2014 годы

| Показатели | План | | | Инициативные программы | Бюджет, тыс руб. |
|---|------|------|------|--|------------------|
| | 2012 | 2013 | 2014 | | |
| Рост продаж, % | 3 | 5 | 10 | План строительства газопроводов по программе газификации | 350000 |
| Уровень газификации, % | 81 | 83 | 85 | Программа синхронизации работ по газификации региона | 2500000 |
| Коэффициент удельной загрузки | 0,75 | 0,8 | 0,8 | Автоматизированные системы распределения газа, обновление оборудования | 30000 |
| Потребность в технике и оборудовании, ед. | 1170 | - | - | Программа приобретения техники, машин и механизмов | 8500 |
| Протяженность ГРС, тыс. км. | 18 | 19 | 22 | Программа приобретения, аренды и лизинга сетей, ввод в эксплуатацию | 34000 |
| Дополнительная численность, чел. | 70 | 200 | - | Программа привлечения, подготовки и повышения квалификации кадров | 3000 |

Расстановка целевых значений показателей подразумевает последующее измерение и учет фактически достигнутых результатов. В отчете об исполнении стратегического бюджета контроль эффекта от реализации инициатив осуществляется через совместное выполнение бюджета и показателей, развернутое на временном горизонте, что помогает своевременно выявлять проблемы развития в контексте стратегической траектории движения компании (табл. 3.).

Таблица 3. Отчет об исполнении стратегического бюджета за 2012 год

| Показатели | Единица измерения | Факт 2011 | Цель 2014 | 2012 год | | | Прогноз 2013 |
|--------------------------------------|-------------------|-----------|-----------|----------|--------|------------|--------------|
| | | | | план | факт | отклонение | |
| Рост продаж | % | - | 10 | 3 | 4 | +1 | 6 |
| | тыс. руб. | - | 200000 | 55000 | 65000 | +10000 | 85000 |
| Уровень газификации | % | 78 | 85 | 81 | 79 | -2 | 83 |
| | тыс. руб. | - | 800000 | 1100000 | 450000 | -650000 | 1200000 |
| Удельная загрузка сетей | коэф-т | 0,7 | 0,8 | 0,75 | 0,8 | +0,5 | 0,8 |
| | тыс. руб. | - | - | 30000 | 30000 | - | - |
| Потребность в технике и оборудовании | ед. | 1090 | 1170 | 1170 | 1150 | -20 | 1170 |
| | тыс. руб. | - | - | 8500 | 7000 | -1500 | 2000 |
| Протяженность ГРС | тыс. км | 16 | 22 | 18 | 18 | - | 19 |
| | тыс. руб. | - | 14000 | 9000 | 8000 | -1000 | 11000 |
| Дополнительная численность | чел. | - | 270 | 70 | 90 | +20 | 180 |
| | тыс.руб. | - | - | 780 | 1000 | +220 | 2220 |

Стратегические показатели попадают в текущие бюджеты путем детализации и последующего внесения в оперативные планы программ из стратегического бюджета. В результате тактический бюджет состоит из двух компонентов: стратегических затрат на мероприятия по развитию новых направлений деятельности и текущих издержек поддержания существующего бизнеса.

Большинство программ стратегического бюджета связано с инвестиционной деятельностью. Спроектированная форма бюджета инвестиций отображает инвестиции по видам и проектам и источники их финансирования, что позволяет оценить финансовые возможности выполнения инвестиционных программ.

Бюджетирование не ограничивается составлением консолидированного бюджета. Разработанная в диссертации методика многоцелевой системы внутрикорпоративного учета затрат позволяет организовать учет в едином информационном поле бухгалтерских проводок, избегая дублирования информации; дает возможность, отражая сметно-бюджетные и фактические данные, как по центрам ответственности, так и в целом по холдингу, получать отклонения в режиме реального времени и оперативно принимать необходимые управленческие решения. Методика включает выделение совокупности счетов управленческого учета, общую схему построения системы, формирование типовых бухгалтерских проводок.

В плане счетов газораспределительного холдинга рекомендовано открыть дополнительные счета: 30 "Материальные затраты", 31 "Затраты на оплату труда", 32 "Отчисления на социальные нужды", 33 "Амортизация", 34 "Прочие затраты"; 35 "Бюджетные затраты"; 36 "Отклонения затрат"; 37 "Общие затраты"; 95 "Стратегические затраты"; 78 "Внутригрупповые расчеты". Предлагаемая корреспонденция счетов по учету затрат с применением группы 30-х счетов представлена в таблице 4.

Таблица 4. Корреспонденция счетов по учету затрат в вертикально интегрированных газораспределительных организациях

| КОНСОЛИДИРОВАННЫЙ УЧЕТ | | | | УЧЕТ В УПРАВЛЯЮЩЕЙ КОМПАНИИ (УК) | | | | УЧЕТ В ГАЗОРАСПРЕДЕЛИТЕЛЬНЫХ ОРГАНИЗАЦИЯХ (ГРО) | | | |
|--|--------------------|------------------------|------------------|--|--------------------|------------------------|---------------|--|--------------------|------------------------|----------------|
| Операция | Дебет | Кредит | Сумма | Операция | Дебет | Кредит | Сумма | Операция | Дебет | Кредит | Сумма |
| Бюджетные затраты в разрезе элементов | 35 | 30, 31, 32, 33, 34 | 100 | УК установлены бюджетные лимиты ГРО | 35/ГРО | 78 | 60 | ГРО принят бюджетный лимит | 78 | 35/ГРО | 60 |
| | | | | Бюджетные затраты УК по элементам | 35/УК | 30, 31, 32, 33, 34 | 40 | Бюджетные затраты ГРО по элементам | 35/ГРО | 30, 31, 32, 33, 34 | 60 |
| Фактические затраты по элементам | 30, 31, 32, 33, 34 | 10, 70, 69, 02, 60, 76 | 115 | Фактические затраты УК | 30, 31, 32, 33, 34 | 10, 70, 69, 02, 60, 76 | 45 | Фактические затраты ГРО | 30, 31, 32, 33, 34 | 10, 70, 69, 02, 60, 76 | 70 |
| Отклонения фактических затрат от плановых | 36 | 30, 31, 32, 33, 34 | 15 | Отклонения фактических затрат УК от плановых | 36 | 30, 31, 32, 33, 34 | 5 | Отклонения фактических затрат ГРО от плановых | 36 | 30, 31, 32, 33, 34 | 10 |
| Определены об-щие затраты: по бюджету отклонения | 37 37 | 35 36 | 115 100 15 | Определены об-щие затраты: по бюджету отклонения | 37 37 | 35 36 | 45 40 5 | Определены об-щие затраты: по бюджету отклонения | 37 37 | 35 36 | 70 60 10 |
| | | | | Учет расходов ГРО в УК | 37 | 78 | 70 | Переданы затраты ГРО в УК | 78 | 37 | 70 |
| Экспорт данных в финансовый учет | 20, 23, 25, 26 | 37 | 115 | Экспорт данных в финансовый учет | 20, 23, 25, 26 | 37 | 45 | Экспорт данных в финансовый учет | 20, 23, 25, 26 | 37 | 70 |

Для обеспечения единого информационного пространства используется счет 78 "Внутригрупповые расчеты". С его помощью затраты, отраженные в системе управленческого учета структурных единиц, переносятся в систему учета компании в целом, и наоборот. Поскольку записи на счете всегда идентичны и носят взаимоисключающий характер, в сводном балансе компании сальдо расчетов по счету 78 "Внутригрупповые расчеты" получается равным нулю.

Счет 35 "Бюджетные затраты" отражает бюджетные затраты холдинга на плановый период. Консолидированный учет бюджетных затрат обеспечивается выделением к счету 35 субсчетов: "Бюджетные затраты управляющей компании", "Лимит бюджетных расходов ГРО (в разрезе организаций)".

Счета 30 "Материальные затраты", 31 "Затраты на оплату труда", 32 "Отчисления на социальные нужды", 33 "Амортизация", 34 "Прочие затраты" предназначены для учета затрат по экономическим элементам. По дебету указанных счетов формируется информация о фактических расходах в корреспонденции со счетами учета расходов на материалы, оплату труда, отчислений во внебюджетные фонды, амортизации и прочих. По кредиту счетов отражаются бюджетные затраты в корреспонденции со счетом 35 "Бюджетные затраты".

Счет 36 "Отклонения затрат" отражает отклонения фактических затрат компании от бюджетных. Отклонения выявляются сопоставлением оборотов по дебету и кредиту счетов 30-34. В конце месяца счета 35 "Бюджетные затраты" и 36 "Отклонения затрат" закрываются счетом 37 "Общие затраты". Списание собранных по дебету счета 37 "Общие затраты" фактических расходов на калькуляционные счета 20 "Основное производство", 23 "Вспомогательные производства", 25 "Общепроизводственные расходы", 26 "Общехозяйственные расходы" обеспечивает связь управленческого и финансового учета.

Введение счета 95 "Стратегические затраты" обособляет учет стратегических затрат от затрат текущего характера. Согласно принципу соответствия доходов и расходов стратегические затраты, накопленные на счете 95 "Стратегические затраты", рекомендовано признавать в составе расходов текущего периода по мере получения связанных с ними доходов. Стратегические затраты инвестиционного характера списываются на счета увеличения внеоборотных активов, а их возмещение затрат осуществляется через механизм амортизации.

С целью внутрикорпоративной стандартизации аналитического учета в группе газораспределительных организаций в результате оценки выделенных в учете субконто доходов, расходов и структурных подразделений и их соответствия формам тарифной и бюджетной отчетности разработаны справочники доходов (видов деятельности), расходов и структурных подразделений.

Для объединения процессов тарифообразования и бюджетирования в единый цикл планирования доходов (руб./куб.м) и расходов (руб./км) на транспортировку рекомендовано исчислять целевую себестоимость единицы услуги, исходя из установленных тарифов и плановой нормы прибыли, а в качестве калькуляционной единицы избрать 1 кубо-километр протранспортированного газа.

Процедуры планирования, учета и контроля целевых показателей должны отражать структуру распределения ответственности за их достижение. В рассматри-

ваемых организациях не выделяются центры ответственности, что потребовало разработать механизм формирования центров ответственности на уровне холдинга и в каждой газораспределительной организации.

Неоднородная весомость бизнес-единиц позволила градировать компании холдинга по экономической роли на типы ЦФО, на базе критерия наибольших удельных вкладов в общекорпоративные результаты:

1. Центры прибыли - охватывает крупные сегменты, чья прибыльность напрямую определяет эффективность всего холдинга. В сумме эти компании обеспечивают в консолидированных показателях 70% доходов и 90% прибыли.

2. Центры доходов - содержит компании, формирующие корпоративные доходы (в сумме до 20% доходов от прочей деятельности), но их роль в формировании консолидированной прибыли не существенна (всего не более 5%).

3. Центры затрат - включает относительно мелкие компании, преимущественно осуществляющие регулируемую деятельность. Суммарные затраты этих организаций формируют около 20% затрат регионального оператора по транспортировке газа, а удельные вклады в консолидированные показатели по прочей деятельности - не более 1%.

В диссертации разработан алгоритм формирования центров ответственности на уровне отдельных газораспределительных организаций холдинговой группы, основанный на анализе необходимого соответствия функционала структурных подразделений уровню предоставленных финансовых полномочий, который включает ряд последовательных процедур, объединенных в два этапа: диагностика принятой организационной структуры и идентификация центров ответственности с организационной структурой.

В результате реализации предложенной методики для каждого центра ответственности достигается: адекватность целевых показателей финансово-функциональному статусу; регулирование степени самостоятельности посредством определения состава планируемых "сверху" показателей; распределение ответственности за достижение целевых показателей; повышение эффективности работы за счет сбалансированного планирования основных параметров деятельности в совокупности с систематическим контролем и основанной на материальном стимулировании мотивацией.

СПИСОК РАБОТ, ОПУБЛИКОВАННЫХ ПО ТЕМЕ ДИССЕРТАЦИИ

Статьи в рецензируемых научных журналах и изданиях:

1. *Магомеднабиева (Самедова) Э.Н.* Особенности бюджетирования как способа совершенствования управленческого учета в газораспределительных организациях / Э.Н. Магомеднабиева, Р.А. Набиев // Вестник Астраханского государственного технического университета. Серия: Экономика, №2 (37). - 2007. (0,46 п.л./0,23 п.л.).

2. Сamedова Э.Н. Понятийно-категориальный анализ системы управленческого учета / Э.Н. Самедова // Вестник Астраханского государственного технического университета. Серия: Экономика, №2. - 2010. (0,42 п.л.).

3. Сamedова Э.Н. Моделирование оптимальной системы управленческого учета газораспределительных организаций с учетом ключевых факторов неопределенности / Э.Н. Самедова // Вестник Волгоградского государственного университета. Серия 3. Экономика. Экология, №1 (16). - 2010. (0,66 п.л.).

4. Сamedова Э.Н. О развитии управленческого учета в контексте эволюции учетно-экономической мысли / Э.Н. Самедова, А.В. Глушенко, Р.А. Набиев // Вестник Астраханского государственного технического университета. Серия: Экономика, №2. - 2011. (0,72 п.л./0,24 п.л.).

5. Сamedова Э.Н. Разработка многоцелевой системы учета затрат вертикально интегрированных газораспределительных организаций / Э.Н. Самедова, А.В. Глушенко // Вестник Волгоградского государственного университета. Серия 3. Экономика. Экология, №1 (20). - 2012. (0,72 п.л. / 0,36 п.л.).

Статьи и тезисы докладов в других изданиях:

6. Магомеднабиева (Сamedова) Э.Н. Адаптация управленческого учета к российской теории и практике / Э.Н. Магомеднабиева // Материалы Научной сессии, г. Волгоград, 22-28 апреля 2002 г. Вып. 1: Экономика и финансы / ВолГУ; редкол.: Б.Н. Сипливый (отв. ред.) - Волгоград: Изд-во ВолГУ, 2002. (0,14 п.л.).

7. Магомеднабиева (Сamedова) Э.Н. Организация системы контрольной управленческой отчетности по центрам ответственности / Э.Н. Магомеднабиева // Материалы Научной сессии, г. Волгоград, 21-27 апреля 2003 г. Вып. 2: Экономика и финансы / ВолГУ; редкол.: О.И. Сгибнева (отв. ред.) - Волгоград: Изд-во ВолГУ, 2003. (0,23 п.л.).

8. Магомеднабиева (Сamedова) Э.Н. Бюджетирование - инструмент управления предприятием в условиях конкурентной среды / Э.Н. Магомеднабиева // Сборник материалов Международной научно-практической конференции (студентов и молодых ученых), г. Астрахань, 24 мая 2005 г. (0,22 п.л.).

9. Магомеднабиева (Сamedова) Э.Н. Эволюционный подход к пониманию предметной сущности управленческого учета / Э.Н. Магомеднабиева // Материалы Научной сессии, г. Волгоград, 21-30 апр. 2008 г. Вып.4: Мировая экономика и финансы: в 2 ч. - Ч.1 / ВолГУ; редкол.: Б.Н. Сипливый (отв. ред.) - Волгоград: Изд-во ВолГУ, 2008. (0,34 п.л.).

10. Магомеднабиева (Сamedова) Э.Н. Место современного управленческого учета в управленческой информационной системе предприятия / Э.Н. Магомеднабиева // Состояние и развитие бухгалтерского учета, экономического анализа и аудита: Межвузовский сборник научных статей. - Волгоград: Волгоградское научное издательство, 2010. (0,52 п.л.).

11. Сamedова Э.Н. Современные принципы управленческого учета / Э.Н. Самедова // Материалы Научной сессии, г. Волгоград, 22-29 апреля 2011 г. Вып.3: Мировая экономика и финансы / ВолГУ; редкол.: А.Э. Калинина (отв. ред.) - Волгоград: Изд-во ВолГУ, 2011. (0,29 п.л.).

102

Автореферат

Подписано в печать 19.12.2012г

Бумага типогр. №1

Печать офсетная

Заказ 479

Формат 60x84 ¹/₁₆

Гарнитура "Times"

Уч.-изд. л. 1,0

Тираж 100 экз.

Издательский центр Саратовского
государственного социально-экономического университета.
410003, Саратов, Радищева, 89.